Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
3e chambre

N° 34396 du rôle
Inscrit le 18 avril 2014

Audience publique du 3 mars 2015

Recours formé par
Madame ...,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'appel en garantie

JUGEMENT

Vu la requête, inscrite sous le numéro 34396 du rôle et déposée le 18 avril 2014 au greffe du tribunal administratif par Maître Jean Tonnar, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Madame ..., demeurant à L-…, tendant principalement à la réformation, sinon subsidiairement à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 12 mars 2014 portant rejet de sa réclamation introduite contre le bulletin d'appel en garantie émis par le bureau d'imposition, RTS Esch-sur-Alzette, le 1er octobre 2013 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 18 juillet 2014 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 14 août 2014 par Maître Jean Tonnar au nom et pour compte de Madame ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision déférée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Brahim Sahki, en remplacement de Maître Jean Tonnar, et Madame le délégué du gouvernement Caroline Peffer en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 25 février 2015.

Le 1er octobre 2013, le bureau d'imposition, RTS Esch-sur-Alzette de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le bureau d'imposition », émit à l'égard de Madame ... un bulletin d'appel en garantie (*Haftungsbescheid*) en vertu du § 118 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung », en abrégée « AO », en sa qualité de gérante de la société à responsabilité limitée … s.à r.l., ci-après désignée par « la société … », ledit bulletin déclarant Madame ... co-débiteur solidaire d'un montant total de … € en principal et intérêts au titre d'impôt des années 2012 et 2013 incombant à la société .... Ledit bulletin est libellé comme suit :

« […] *Il est dû à l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg par la société ... Sàrl, immatriculée sous le numéro fiscal ..., à titre de l'impôt sur les traitements et salaires :*

Année 2012 ... principal ... intérêts
Année 2013 ... principal ... intérêts

Total ... ...

Il résulte de la publication au Mémorial C numéro 435 du 27.02.2009 que vous avez été nommé gérante de la société ... Sàrl à l'assemblée générale extraordinaire du 31.12.2008. En cette qualité vous avez disposé du pouvoir d'engager l'entreprise sous votre signature unique à partir de cette date.

En votre qualité de gérante vous avez été en charge de la gestion journalière pour les années 2012 et 2013. Durant cette période, l'impôt sur les traitements et salaires d'une somme de ... € est resté en souffrance.

En vertu de l'article 136 alinéa 4 de la loi modifiée du 4 novembre 1967 sur l'impôt sur le revenu, l'employeur est tenu de retenir et de verser l'impôt qui est dû sur les traitements et salaires de son personnel. Dans le cas d'une société, cette obligation incombant aux employeurs est transmise aux représentants de celle-ci, conformément au § 103 AO.

Aux termes du § 103 AO vous étiez, en tant que gérante, personnellement tenu, à l'accomplissement de toutes les obligations fiscales incombant à la société, dont notamment le paiement des impôts dus par la société à l'aide des fonds administrés.

Conformément au § 106 AO, il vous incombait de prélever sur les fonds administrés les fonds nécessaires pour acquitter les impôts nés avant la disparition de la société ... Sàrl et d'assurer leur paiement.

Durant la période du 01.01.2012 au 31.07.2013, il vous appartenait de retenir, de déclarer et de payer la retenue ; or durant cette période, la retenue d'impôt dû sur les traitements et les salaires n'a pas été payée.

Cette omission de payer les sommes dues à titre de retenue d'impôt est une inexécution fautive de vos obligations en tant que représentante de la société ... Sarl. (CA du 6 mai 2003 no 15989C)

Suite à votre comportement fautif le receveur de l'Administration des contributions directes n'a pas perçu les retenues d'impôt d'un montant de ....- € qui se compose comme suit :

Année 2012 ... principal ... intérêts

Année 2013 ... principal ... intérêts

Il y a lieu de relever qu'en vertu du § 110 AO, votre responsabilité pour les actes accomplis pendant la période de vos fonctions survit à l'extinction de votre pouvoir de représentation.

Sur base des éléments qui précèdent, votre responsabilité personnelle se trouve engagée en application du § 109 AO et vous êtes co-débiteur solidaire des retenues d'impôt qui auraient dû être effectuées par la société ... Sàrl sur les traitements et salaires de son personnel. […] ».

Par courrier daté du 15 octobre 2013, Madame ... fit introduire une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », contre le bulletin d'appel en garantie précité du 1er octobre 2013.

Par décision du 12 mars 2014, le directeur reçut la réclamation en la forme et la rejeta comme non fondée. Cette décision est libellée comme suit :

« […] *Vu la requête introduite le 24 octobre 2013 par Me Jean TONNAR, au nom de la dame ..., L-..., pour réclamer contre le bulletin d'appel en garantie émis en vertu du § 118 de la loi générale des impôts (AO) par le bureau de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires Esch-sur-Alzette en date du 1er octobre 2013 ;*

Vu le dossier fiscal;

Vu le § 119 alinéa 1er AO, ensemble les §§ 228 et 301 AO ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§238AO) dans les forme (§249AO) et délai (§245AO) de la loi ; qu'elle est partant recevable ;

Considérant que le bureau d'imposition, après avoir constaté que la réclamante était tenue en sa qualité de gérante de la société à responsabilité limitée ..., actuellement en faillite, de payer sur les fonds administrés les impôts dont la société était redevable et qu'elle avait négligé de remplir les obligations qui lui incombaient à cet égard aux termes du § 103 AO, l'a déclarée responsable du non paiement de la retenue sur les traitements et salaires dus par la société pour les années 2012 et 2013 au montant total de ... euros, dont ... euros en principal et ... euros pour intérêts de retard ; qu'à cet égard l'omission de verser les sommes retenues serait à considérer comme faute grave au sens du § 109 AO ;

Considérant que sous l'empire du § 118 AO la poursuite du tiers responsable, à la différence de l'imposition du contribuable, est toujours discrétionnaire et exige de ce fait et en vertu du § 2 de la loi d'adaptation fiscale (StAnpG) une appréciation effective et explicite des circonstances qui justifient la décision en raison et en équité (BFH 19 février 1965 StRK § 44 EStG R.13 ; jurisprudence constante pour RTS, notamment BFH 24 novembre 1961, BStBl. 1962.37 ; 3 février 1981, BStBI. 1981 II 493 ; cf. Becker-Riewald-Koch §2 StAnpG Anm. 5 Abs. 3) ;

que l'exercice de ce pouvoir discrétionnaire implique une motivation quant au principe-même de la mise en œuvre de la responsabilité d'un ou de plusieurs représentants, quant à la désignation du représentant dont la responsabilité est engagée et quant au quantum de sa responsabilité ;

Considérant qu'un manquement à une obligation fiscale découlant du § 103 AO dans le chef du gérant administratif d'une société n'est pas suffisant pour engager sa responsabilité en application du § 109 alinéa 1 AO et pour voir émettre à son encontre un bulletin d'appel en garantie, le législateur ayant posé à cet égard l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive - « schuldhafte Verletzung» - des obligations du représentant de la société envers le fisc (CA du 22.02.2000, no 11694C) ;

Considérant qu'en l'espèce l'auteur de la décision a révélé les circonstances particulières susceptibles de justifier sa décision de poursuivre la réclamante et de mettre à sa charge l'intégralité des arriérés de la société au titre de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires ;

qu'il développe clairement les raisons qui l'ont conduit à engager la responsabilité du gérant, pour les années d'imposition litigieuses ;

Considérant qu'il se dégage d'une publication au Registre de Commerce et des Sociétés no 435 du 27 février 2009 que lors de l'assemblée générale extraordinaire du 31 décembre 2008, la réclamante a été nommée gérante de la société ..., sans qu'une démission n'ait été publiée par la suite ;

Considérant que pour les années en cause, la réclamante n'a réglé aucune retenue, ce fait constituant en soi une faute caractérisée ;

Considérant en effet que le § 109 AO prévoit un régime de responsabilité des représentants d'une société qui ne déroge pas au droit commun, mais qui le renforce, et soumet la mise en œuvre de cette responsabilité à la triple condition de l'existence d'une faute (schuldhafte Verletzung), d'un dommage et d'un lien de causalité entre le dommage et la faute ;

que la faute consiste dans le fait, soit de ne pas avoir accompli soi-même, soit de ne pas avoir veillé à l'accomplissement des obligations incombant à la personne morale représentée et que le dommage consiste dans l'insuffisance de l'impôt légalement dû, le lien de causalité se caractérisant par le fait que l'insuffisance est la conséquence du comportement fautif du représentant ;

que le fait pour un gérant, position-clé d'une société, de ne pas verser les retenues sur traitements et salaires au Trésor public constitue un comportement fautif per se ;

Considérant que l'auteur de la décision a également motivé sa décision en ce qui concerne le montant pour lequel la responsabilité de la réclamante est engagée en vue des éléments qui précèdent ;

Considérant qu'entre le 1er janvier 2012 et le 31 juillet 2013, les montants à retenir n'ont pas été payés au receveur ;

Considérant que la réclamante a sciemment omis de verser l'impôt qui est dû sur les traitements et salaires pendant les années 2012 et 2013 et que partant elle a empêché la perception de l'impôt légalement dû ;

Considérant qu'il s'ensuit que la responsabilité de la réclamante en tant que gérante de la société à responsabilité limitée ... est incontestablement établie et la mise à charge de l'intégralité des arriérés de la société au titre de la retenue d'impôt sur traitements et salaires de la période en cause est justifiée ;

Considérant que, de même qu'en matière de responsabilité du fait personnel (art.1382 du code civil), l'auteur du dommage ne peut pas s'exonérer en invoquant une prétendue faute d'un tiers, lequel n'entrera en ligne de compte qu'au stade du recours entre les coresponsables, le gérant responsable sur le fondement du § 109 AO ne peut s'opposer à une poursuite au motif qu'elle n'a pas été engagée contre l'autre ;

PAR CES MOTIFS

reçoit la réclamation en la forme;

la rejette comme non fondée. […] ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 18 avril 2014, Madame ... a fait introduire un recours tendant principalement à la réformation, sinon subsidiairement à l'annulation de la décision directoriale précitée du 12 mars 2014.

Conformément aux dispositions du § 119 AO, les personnes à l'encontre desquelles un bulletin d'appel en garantie a été émis bénéficient des mêmes voies de recours que celles ouvertes aux contribuables. Or, conformément aux dispositions combinées du § 228 AO et de l'article 8, paragraphe (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt.

Il s'ensuit que le tribunal administratif est compétent pour connaître du recours principal en réformation introduit par Madame ....

Ledit recours est par ailleurs recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

Il n'y a partant pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

A l'appui de son recours, la demanderesse fait valoir qu'elle ne saurait être tenue responsable pour les fautes commises dans le cadre de la gestion de la société .... En effet, elle n'aurait possédé que 50 % des parts dans le capital social de cette société et elle n'aurait plus, depuis la fin de l'année 2012, géré matériellement cette société, étant donné qu'elle aurait dû suivre un traitement contre son cancer du sein extrêmement lourd et agressif. Pendant cette période, son associé, lui aussi propriétaire de 50 % des parts dans le capital social de la société ..., se serait occupé matériellement de la gestion journalière de leur entreprise.

Si elle ne conteste pas avoir été officiellement la gérante de la société ..., elle donne néanmoins à considérer que matériellement elle n'aurait pas été apte à gérer cette société, de sorte que l'auteur de la décision déférée resterait en défaut de prouver une quelconque faute dans son chef.

Le délégué du gouvernement fait valoir qu'il résulterait du dossier fiscal que la société ... aurait omis de verser les retenues d'impôt dues sur les traitements et salaires du personnel au titre des années d'imposition 2012 et 2013. Il résulterait par ailleurs du Mémorial C que la requérante aurait été nommée gérante unique à partir du 1er janvier 2009 avec le pouvoir d'engager la société par sa seule signature. Dans la mesure où elle n'aurait pas démissionnée de cette fonction, elle aurait été légalement tenue d'accomplir personnellement les tâches administratives, y compris celles à l'égard des administrations fiscales. Ainsi, la responsabilité découlant du défaut d'exécuter les obligations fiscales de la société ... incomberaient nécessairement à la demanderesse.

Il estime en outre que la demanderesse n'aurait pas fait état d'une circonstance valable qui l'aurait empêché d'assumer son mandat social et qui l'aurait exonéré de ses obligations légales. En effet, consciente de son état de santé grave, elle aurait dû prendre les précautions nécessaires afin de s'acquitter de ses obligations légales en temps utile, le cas échéant, en mandatant une tierce personne.

Aux termes du § 103 AO, « *Die gesetzlichen Vertreter juristischer Personen und solcher Personen, die geschäftsunfähig oder in der Geschäftsfähigkeit beschränkt sind, haben alle Pflichten zu erfüllen, die denen Personen, die sie vertreten, obliegen ; insbesondere haben sie dafür zu sorgen, dass die Steuern aus den Mitteln die sie verwalten, entrichtet werden. Für Zwangsgeldstrafen und Sicherungsgelder die gegen sie erkannt, und für Kosten von Zwangsmitteln, die gegen sie festgesetzt werden, haften neben ihnen die von ihnen vertretenen Personen.* »

Dès lors, le représentant d'une société à responsabilité limitée est tenu de remplir les obligations fiscales incombant à la société et notamment de payer sur les fonds qu'il gère les impôts dont la société est redevable.

Quant à la mise en œuvre de la responsabilité personnelle du représentant d'une personne morale du fait du non-paiement des impôts dont est redevable cette personne morale, il y a lieu de se référer plus particulièrement aux dispositions du § 109 AO, qui dispose dans son alinéa (1) que : « *Die Vertreter und die übrigen in den §§ 103 bis 108 bezeichneten Personen haften insoweit persönlich neben dem Steuerpflichtigen, als durch schuldhafte Verletzung der ihnen in den §§ 103 bis 108 auferlegten Pflichten Steueransprüche verkürzt oder Erstattung oder Vergütung zu Unrecht gewährt worden sind.* »

Ces dispositions légales mettent ainsi une obligation personnelle à charge des représentants légaux de la société, en ce compris, conformément au § 108 AO, les dirigeants de fait ou dirigeants apparents, c'est-à-dire ceux qui se comportent, à l'égard des tiers, comme s'ils avaient le pouvoir de disposer : *a contrario*, les personnes non visées par ces dispositions ne sont pas soumises à cette responsabilité personnelle.

Il se dégage encore de ces dispositions légales que le simple constat d'un manquement à une obligation fiscale découlant du § 103 AO précité n'est pas suffisant pour engager la responsabilité personnelle des dirigeants d'une société en application du § 109 (1) AO et pour voir émettre à leur encontre un bulletin d'appel en garantie, le législateur ayant en effet posé à cet égard l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive (« *schuldhafte Verletzung* ») des obligations du représentant de la société envers l'administration fiscale.

Le paragraphe 7 (3) de la loi modifiée d'adaptation fiscale du 16 octobre 1934, appelée « *Steueranpassungsgesetz* », ci-après désignée par « StAnpG », disposant par ailleurs que « *Jeder Gesamtschuldner schuldet die ganze Leistung. Dem Finanzamt steht es frei an welchen Gesamtschuldner es sich halten will. Es kann die geschuldete Leistung von jedem Gesamtschuldner ganz oder zu einem Teil fordern* », de sorte que le pouvoir du bureau d'imposition d'engager une poursuite contre un tiers responsable, et, plus particulièrement, contre le représentant d'une société, ne relève pas d'une compétence liée, mais constitue un pouvoir d'appréciation dans son chef et ce à un double titre, d'abord en ce qui concerne l'appréciation du degré fautif du comportement de la personne visée, et, ensuite, en ce qui concerne le choix du ou des codébiteurs contre lesquels l'émission d'un bulletin d'appel en garantie est décidée, chaque fois compte tenu des circonstances particulières de l'espèce.

En cas de pluralité de responsables, la possibilité de poursuivre simultanément tous les responsables résulte implicitement du paragraphe 7 StAnpG qui dispose que ceux qui sont poursuivis en qualité de responsables sont tenus solidairement. Le bureau d'imposition n'est par contre pas obligé de poursuivre tous les co-responsables et peut limiter son recours contre un ou plusieurs d'entre eux. En toute hypothèse, il appartient au bureau d'imposition de relever les circonstances particulières qui ont déterminé son choix.

Quant à l'exercice du pouvoir d'appréciation par l'administration, le paragraphe 2 StAnpG dispose que « *(1) Entscheidungen, die die Behörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessens-Entscheidungen), müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. (2) Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessens-Entscheidungen nach Billigkeit und Zweckmässigkeit zu treffen* ». Ainsi, l'administration investie d'un pouvoir d'appréciation doit procéder selon des

considérations d'équité et d'opportunité et partant se livrer à une appréciation effective et explicite des circonstances particulières susceptibles en raison et en équité de fonder sa décision.

En ce qui concerne la responsabilité personnelle de la demanderesse, force est de constater, tel que relevé ci-avant, que le §103 AO soumet les dirigeants d'une société à l'obligation de veiller à ce que les impôts dus soient payés au trésor public.

En l'espèce, force est au tribunal de constater, de concert avec la parte étatique, qu'il résulte du Mémorial C, n° 435 du 27 février 2009, que la demanderesse a été nommée gérante unique à partir du 1er janvier 2009 de la société ... et qu'elle disposait du pouvoir d'engager la société par sa seule signature. Il se dégage encore de la même publication, que la demanderesse a acquis 50 % des parts sociales dans le capital de la société .... Par voie de conséquence, le tribunal est amené à conclure que sans le consentement de la demanderesse la société ne pouvait être engagée, de sorte qu'elle en contrôlait les activités.

Etant donné qu'il ne ressort d'aucun élément soumis à l'appréciation du tribunal que la demanderesse ait démissionné de son mandat de gérant de la société ..., c'est *a priori* à bon droit que la partie étatique a retenu la responsabilité de la demanderesse.

Cependant, dans la mesure où il ressort des explications de la demanderesse, documentées intégralement par des pièces versées en cause, qu'au début du mois de mars 2013, un cancer du sein gauche a été diagnostiqué dans son chef, et qu'elle a dû suivre un traitement adéquat, le tribunal est amené à conclure qu'il est parfaitement compréhensible qu'elle n'a plus pu se consacrer à la gérance de la société ... à partir de cette date.

Etant donné qu'en l'espèce sont en cause des retenues d'impôt sur les traitements et salaires du personnel de la société ... et étant donné qu'aux termes de l'article 136, paragraphe (3) de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après dénommée « L.I.R. », « *la retenue est à opérer lors de chaque attribution de rémunération* », la maladie de la demanderesse n'affecte pas la période jusque fin février 2013. Par voie de conséquence, le tribunal est amené à conclure que c'est à bon droit que la partie étatique a mis en œuvre la responsabilité de la demanderesse pour les retenues d'impôt qui n'ont pas été effectuées durant l'année 2012 ainsi que durant les mois de janvier et février 2013.

Par contre, au vu de la maladie grave qui a été diagnostiquée en mars 2013 dans le chef de la demanderesse, il aurait appartenu à la partie étatique d'instruire plus en avant le présent dossier afin de déterminer, en équité, si une faute a pu être retenue dans le chef de la demanderesse eu égard à la circonstance que la gérance en fait de la société ... a été assurée par une tierce personne, dont la responsabilité est, le cas échéant, susceptible d'être engagée aux termes du § 108 AO.

Par voie de conséquence, à défaut de motivation justifiant la mise en œuvre de la responsabilité de la demanderesse pour les retenues de salaire à partir du mois de mars 2013, ce volet de la décision directoriale déférée encourt, dans le cadre du recours en réformation, l'annulation.

Au vu de l'issue du litige, il y a lieu de faire masse des frais et de condamner chacune des parties à la moitié.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le dit partiellement fondé ;

partant, dans le cadre du recours en réformation, annule la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 12 mars 2014, répertoriée sous le n° C 19.266 du rôle, en ce qu'elle a mis en œuvre la responsabilité de la demanderesse pour les retenues de l'impôt sur les salaires à partir du mois de mars 2013 ;

confirme la décision pour le surplus ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

condamne la demanderesse et la partie étatique chacune à la moitié des frais.

Ainsi jugé par:

Claude Fellens, vice-président,
Annick Braun, premier juge,
Jackie Maroldt, attaché de justice,

et lu à l'audience publique du 3 mars 2015, par le vice-président, en présence du greffier Goreti Pinto.

s. Goreti Pinto s. Claude Fellens

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 3 mars 2015
Le greffier du tribunal administratif